

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

“Riliquidazione” del credito per imposte estere

di **Fabio Landuzzi**

Accade non di rado che ad una società che produce **redditi esteri**, e che beneficia pertanto del **credito per imposte assolute all'estero**, sopraggiunga con ritardo il **pagamento di ulteriori imposte estere** a valere sullo **stesso reddito** per il quale la detrazione è stata già fruita. In questa situazione si applica la regola prevista dal **comma 7 dell'articolo 165 del Tuir**: occorre perciò procedere alla **“riliquidazione”** del credito per imposte estere, la quale va effettuata nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta in cui le **imposte assolute sul reddito estero** assumono **carattere definitivo**.

Tuttavia, anche in questa circostanza, la **quota di imposta italiana** da comparare al totale delle imposte estere (somma dell'imposta originaria e di quella sopraggiunta) assolute per quello Stato e quel periodo d'imposta, deve essere **ridotta del credito già fruito** al fine di evitare una **uplicazione del recupero**, ed inoltre la detrazione complessivamente spettante alla società non potrà comunque essere superiore all'**imposta dovuta nel periodo** in cui il reddito estero ha concorso alla formazione dell'imponibile fiscale.

Pertanto, nella **prima dichiarazione dei redditi utile**, ovvero in quella relativa al periodo d'imposta in cui le sopravvenute imposte estere sono assolute in via definitiva, si dovrà procedere ad una **riliquidazione del credito per imposte estere**, come se dette imposte fossero state assolute per il loro intero importo, ed a titolo definitivo, nel periodo d'imposta di competenza del reddito estero. Quindi, la **riliquidazione** del credito per imposte estere va calcolata avuto riguardo alla **dichiarazione del periodo d'imposta di tassazione del reddito estero**, ma la ulteriore eventuale **detrazione va sottratta dall'imposta della prima dichiarazione utile successiva** al periodo in cui le nuove imposte estere sono state pagate a titolo definitivo.

Il fatto che siano sopraggiunte nuove imposte estere per un periodo pregresso può essere idealmente dovuto a **due circostanze**.

La **prima** è quella in cui, pur restando **inalterato il reddito estero** tassato, l'Autorità fiscale estera ha liquidato un **importo suppletivo di imposte** su detto reddito; in questa circostanza, non si ha evidentemente neppure un effetto di incremento del reddito estero imponibile in Italia, per cui per la **riliquidazione del credito** per imposte estere assume rilievo esclusivamente **l'ammontare delle nuove imposte assolute** a titolo definitivo.

La **seconda** circostanza, invece, trae origine da una **rettifica in aumento del reddito estero** imponibile; in questo caso, nell'applicare la regola sopra enunciata e contenuta al comma 7 dell'articolo 165 del Tuir, occorrerà considerare anche **l'incremento del reddito complessivo**

imponibile se il periodo d'imposta di competenza per la tassazione del reddito estero è **ancora aperto ai termini per l'accertamento**.

Nel caso in cui invece siano **decorsi i termini per l'accertamento** del periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso alla tassazione, il **maggior reddito estero non sarà considerato** ai fini della determinazione delle imposte dovute in Italia; quindi, le maggiori imposte estere saranno recuperabili ex articolo 165, comma 7, del Tuir, tenendo **ferma, ai fini del rapporto, l'imposta italiana** e cambiando l'importo dell'imposta estera, aumentata appunto di quanto ulteriormente pagato.

Infine, una fattispecie più rara a riscontrarsi, ma che richiede comunque la necessità di una gestione postuma del credito per imposte estere, si ha quando lo Stato estero dispone un **rimborso parziale dell'imposta a suo tempo assolta** a titolo definitivo. Anche in questo caso è richiesta la **"riliquidazione"** del credito per imposte estere che, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, dovrebbe avvenire con lo strumento della **dichiarazione integrativa a sfavore** del periodo in cui il reddito estero ha concorso a tassazione; in questa dichiarazione, quindi, sarà **rideterminato il credito per imposte estere** assumendo un ammontare di imposta ridotto di quanto ha formato oggetto di rimborso. In questa circostanza è peraltro più che ragionevole **escludere l'irrogazione di sanzioni a carico del contribuente**, trattandosi di una riliquidazione nient'affatto dipendente da comportamenti a lui imputabili.